

(пара №3)

**ТЕМА: Организация аналитического учета по счету 68.
Вопрос 4. Бухгалтерский учет налога на прибыль. (Временные налоговые разницы. Условный расход (доход) и текущий налог на прибыль)**

Временные разницы и отложенный налог на прибыль

Временные разницы - это доходы и расходы, которые формируют бухгалтерскую прибыль и убыток в одном отчетном периоде, а налоговую базу по налогу на прибыль — в других отчетных периодах. Указанные разницы признаются в бухгалтерском и налоговом учете в разных отчетных периодах. Другими словами, *временные разницы — это одни и те же суммы доходов и расходов, которые учитываются как для целей бухгалтерского учета, так и налогообложения, однако в разных периодах*. Ключевым словом при этом является одна и та же сумма доходов и расходов.

Временные разницы при формировании налога на прибыль приводят к образованию отложенного налога на прибыль.

Отложенный налог на прибыль - это сумма, которая увеличивает или уменьшает налог на прибыль, подлежащий уплате в следующих отчетных периодах.

Временные разницы в зависимости от характера их влияния на налогооблагаемую прибыль делятся:

- на вычитаемые временные разницы;
- налогооблагаемые временные разницы.

Вычитаемые временные разницы - это доходы и расходы, уменьшающие бухгалтерскую прибыль в текущем отчетном периоде, а налогооблагаемую прибыль - в следующих отчетных периодах. Они образуются в следующих случаях:

- при использовании различных методов начисления амортизации по амортизируемым активам в бухгалтерском и налоговом учете;
- при разных способах признания коммерческих и управленческих расходов;
- при наличии убытка, перенесенного на будущее;
- по кредиторской задолженности за приобретенные товары (работы, услуги) в организациях, признающих доходы и расходы кассовым методом;
- других случаях.

При использовании различных методов начисления амортизации по амортизируемым активам вычитаемая временная разница возникает в том случае, если сумма начисленной амортизации в бухгалтерском учете превышает сумму амортизации, исчисленную в налоговом учете.

Пример 1. По основным средствам стоимостью - 200000 руб. сроком службы - 5 лет в бухгалтерском учете амортизация начисляется способом уменьшаемого остатка, а в налоговом учете - линейным способом.

В бухгалтерском учете за первый год эксплуатации основных средств сумма амортизации составит 66667 руб. ($200000 \text{ руб.} \times 5 \text{ лет} : 15 \text{ лет}$), в налоговом учете - 40000 руб. ($200000 \text{ руб.} : 5 \text{ лет}$). Вычитаемая временная разница составит в год 26 667 руб. ($66667 \text{ руб.} - 40000 \text{ руб.}$).

Вычитаемая временная разница вследствие применения разных способов признания коммерческих и управленческих расходов бухгалтерском и налоговом учете возникает в том

случае, если бухгалтерском учете эти расходы списываются сразу, а в налоговом учете - постепенно.

По убытку, перенесенному на будущее, вычитаемая временная разница определяется вычитанием из всей суммы убытка суммы убытка, принятой для уменьшения налоговой базы.

Пример 2. Убыток организации составил в 2021 г. 50000 руб. В 2022 г. налогооблагаемая прибыль составила 30000 руб. Уменьшить налогооблагаемую прибыль организация за год может на 30000 руб. Убыток в 20000 руб. должен учитываться в бухгалтерском учете в 2022 г. в качестве временной разницы.

Вычитаемая временная разница по кредиторской задолженности за приобретенные товары (работы, услуги) может возникнуть у организаций, признающих доходы и расходы кассовым методом.

Пример 3.

В организацию, производящую натяжные потолки поступили материалы на сумму 200000 руб. во втором квартале, и в этом же квартале они были израсходованы. Оплата за материалы осуществлена в третьем квартале. При этом для целей налогообложения доходы и расходы признаются организацией кассовым методом.

В бухгалтерском учете стоимость использованных материалов списывается на себестоимость продукции во втором квартале, а в налоговом учете стоимость материалов признается в качестве расходов в третьем квартале. В этих условиях стоимость списанных материалов в 200000 руб. во втором квартале будет учтена в качестве вычитаемой временной разницы.

Вычитаемые временные разницы при формировании налогооблагаемой прибыли приводят к образованию отложенного налога на прибыль, который должен уменьшить сумму налога на прибыль, подлежащего уплате в следующих отчетных периодах:

Налогооблагаемые временные разницы - это доходы и расходы, увеличивающие бухгалтерскую прибыль в текущем отчетном периоде, а налогооблагаемую прибыль - в последующих отчетных периодах.

Налогооблагаемые временные разницы возникают:

- при использовании различных способов начисления амортизации в бухгалтерском и налоговом учете (когда сумма амортизации в бухгалтерском учете меньше, чем в налоговом учете);
- различных способах признания выручки и процентных доходов в бухгалтерском и налоговом учете в организациях, признающих доходы и расходы кассовым методом;
- прочих аналогичных случаях.

Пример 4. Организация, признающая доходы и расходы кассовым методом, отгрузила продукции в первом квартале на 400 000 руб. Платежи поступили : в первом квартале — на 350 000 руб., во втором квартале — на 50 000 руб. В бухгалтерском учете должна быть отражена вся сумма выручки от продажи продукции, а в налоговом учете только фактически поступившие платежи. Недополученная часть выручки (50 000 руб.) отражается в бухгалтерском учете как налогооблагаемая временная разница.

Налогооблагаемые временные разницы при формировании налогооблагаемой прибыли приводят к образованию отложенного налога на прибыль, подлежащего к уплате в следующих отчетных периодах.

Отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства

Отложенный налоговый актив - это та часть отложенного налога на прибыль, которая должна уменьшить налог на прибыль в следующих отчетных периодах. Сумму отложенного налогового актива определяют умножением вычитаемой временной разницы на ставку налога на прибыль - формула (1).

$$\text{ОНА} = \text{ВРв} * \text{Спр} : 100,$$

(1)

где ОНА - отложенное налоговое обязательство, руб.;

ВРв - вычитаемые временные разницы, руб.

Спр - налоговая ставка налога на прибыль, %

В бухгалтерском учете сумма отложенного налогового актива отражается бухгалтерской проводкой: Дт 09 / «ОНА» - Кт 68

Пример 5. По данным примера 6 вычитаемая временная разница, образовавшаяся вследствие применения различных способов начисления амортизации в бухгалтерском и налоговом учете, составила в первом квартале 6 667 руб. Отложенный налоговый актив составляет 1333 руб. (6667 руб. x 20 %).

Отложенные налоговые активы отражаются в бухгалтерском учете на отдельном синтетическом счете 09 «Отложенные налоговые активы».

По отложенному налоговому активу в 1333 руб. может быть составлена бухгалтерская проводка: Дт 09 «ОНА» Кт 68 / «Расчеты по налогу на прибыль».

По кредиту счета 09 «Отложенные налоговые активы» в корреспонденции с дебетом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» отражается уменьшение или полное погашение отложенных налоговых активов в счет уменьшения условного расхода (дохода) отчетного периода.

Аналитический учет отложенных налоговых активов ведется по видам активов или обязательств, в оценке которых возникла временная разница.

Отложенные налоговые обязательства - это та часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к увеличению налога в последующие отчетные периоды. Они признаются в том отчетном периоде, в котором возникают налогооблагаемые временные разницы.

Величина отложенных налоговых обязательств определяется по формуле (22).

$$\text{ОНО} = \text{ВРн} * \text{Спр} : 100, \quad (2)$$

где ОНО - величина отложенных налоговых обязательств, руб.;

ВРв - налогооблагаемые временные разницы, руб. ;

Спр. - налоговая ставка по налогу на прибыль, %.

В бухгалтерском учете отложенные налоговые обязательства оформляются бухгалтерскими проводками: Дт 68 - Кт 77 / «ОНО»

По мере уменьшения или полного погашения налогооблагаемых временных разниц будут уменьшаться или полностью погашаться отложенные налоговые обязательства: Дт 77 «ОНО» Кт 68 / «Расчеты по налогу на прибыль».

Отложенные налоговые обязательства и отложенный налоговый актив могут возникнуть только по временным разницам.

Пример 6. По данным примера 9 налогооблагаемая временная разница составила 50000 руб. Величина отложенного налогового обязательства составит 10000 руб. (50000 руб. x 20 %). Возникновение отложенных налоговых обязательств оформляют бухгалтерской записью: Дт 68 Кт 77 / «ОНО».

Аналитический учет отложенных налоговых обязательств осуществляют по видам активов и обязательств, по которым возникла налогооблагаемая временная разница.

Условный расход (доход) и текущий налог на прибыль

Условный расход или условный доход - это сумма налога на прибыль или убытка, исчисляемая по бухгалтерской прибыли или убытку. Величину условного дохода или расхода определяют умножением суммы бухгалтерской прибыли или убытка на ставку налога на прибыль.

Пример 7. По данным бухгалтерского учета сумма прибыли за первый квартал 2023 года составила 100 000 руб.

Условный расход составит 20000 руб. (100 000 руб. x 20 %).

В бухгалтерском учете сумму начисленного условного расхода по налогу на прибыль отражают:

Дт 99 / «Условные расходы по налогу на прибыль» Кт 68 / «Расчеты по налогу на прибыль».

Сумма начисленного условного дохода отражается по дебету счета 68 и кредиту счета 99, субсчет «Условные доходы по налогу на прибыль».

Текущий налог на прибыль - это налог на прибыль, подлежащий уплате в бюджет в отчетном периоде. Исчисляют его исходя из величины условного расхода, скорректированного на суммы постоянных налоговых обязательств, отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств отчетного периода. Текущий налоговый убыток - это налог на прибыль, исчисляемый исходя из условного дохода и указанных корректирующих величин.

Формула начисления налога на прибыль и отражение его в бухгалтерском учете проводится по формуле (3):

$$\pm Н пр = \pm Ур (Уд) + ПНО - ПНА + ОНА - ОНО, \quad (3)$$

где + Н пр - текущий налог на прибыль, руб.;

- Нпр - текущий налоговый убыток, руб.;

+ Ур - условный расход по налогу на прибыль, исчисленный по прибыли, полученной в системе бухгалтерского учета, руб.;

- Уд - условный доход по налогу на прибыль, исчисленный по убытку, полученному в системе бухгалтерского учета, руб.

Условный расход по налогу на прибыль рассчитывается по формуле (4).

$$+ Ур = + П бал * Спр : 100, \quad (4)$$

где Ур - условный расход по налогу на прибыль, руб.;

Пбал - балансовая прибыль, исчисленная по правилам бухгалтерского учета, руб.;

Спр - налоговая ставка по налогу на прибыль, %.

Условный доход по налогу на прибыль рассчитывается по формуле (5).

$$- Уд = - Убал * Спр : 100, \quad (5)$$

Где Уд - условный доход по налогу на прибыль, руб.;

Убал. - балансовый убыток, исчисленный по правилам бухгалтерского учета, руб.;

Спр - налоговая ставка по налогу на прибыль, %.

Пример 13. ООО «Проф - Инфо» произвело фактические представительские расходы (по нарастающей с начала года), данные по которым приведены в таблице 4.

Таблица 4 - Представительские расходы, руб.

| Период | Представительские расходы | ФОТ | Норматив представительских расходов | Увеличение налогооблагаемой базы |
|-----------|---------------------------|------------|-------------------------------------|----------------------------------|
| Квартал | 24 000 | 200 000 | 8 000 | + 16 000 |
| Полугодие | 26 000 | 400 000 | 16 000 | + 10 000 |
| 9 месяцев | 28 000 | 200 000 | 24 000 | + 14 000 |
| Год | 30 000 | 800 000 | 32 000 | - |

В бухгалтерском учете для отражения постоянного налогового обязательства будут произведены следующие бухгалтерские проводки:

Дт 99 / ПНО Кт 68 - 3 200 руб. (16 000 руб. * 0,2)

Дт 99 / ПНО Кт 68 - 2 000 руб. (10 000 руб. * 0,2)

Дт 99 / ПНО Кт 68 - 2 800 руб. (14 000 руб. * 0,2)